



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.001158/2002-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1003-000.272 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL  
**Recorrente** UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1997

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Caracterizada a falta de recolhimento, ressalva-se à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o regime a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FALTA DE PAGAMENTO DE ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, no presente caso de CSLL sujeita a lançamento por homologação declaradas pela Recorrente. Os tributos foram pagos fora do prazo de vencimento e antes da entrega das DCTF sem o acréscimo de multa de mora. Ainda a Recorrente não recolheu os juros de mora junto com os valores principais, condição sem a qual não se aplica o art. 138 e o inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Evidenciada a falta de recolhimento integral, ressalva-se à pessoa jurídica a prova da improcedência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sérgio Abelson, Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração nº 0000659 às fls. 62-76, com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$31.685,78 a título Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) juros de mora e multa de ofício proporcional, código de receita 2973 e multa de ofício isolada, código de receita 6094 informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nºs 1001998003221052 e 100199800321087, referentes, respectivamente, ao primeiro e segundo trimestres de 1997.

### Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

O presente Auto de Infração da realização de Auditoria Interna na(s) DCTF discriminadas [...], conforme IN-SRF nº 045 e 077/98.

Foi(ram) constatada(s) irregularidade(s) no(s) crédito(s) vinculado(s) informado(s) na(s) DCTF, conforme indicada(s) no Demonstrativo de Créditos Vinculados não Confirmados (Anexo I), e/ou no "Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na(s) DCTF" (Anexos Ia ou Ib), e /ou "Demonstrativo de Pagamentos Efetuados Após o Vencimento" (Anexos IIa ou IIb), e/ou no "Demonstrativo do Crédito Tributário a Pagar" (Anexo III) e/ou no "Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar - Não Pagos ou Pagos a Menor" (Anexo IV). [...]

FALTA DE RECOLHIMENTO OU PAGAMENTO DO PRINCIPAL, DECLARAÇÃO INEXATA, conforme Anexo III. "DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A PAGAR", em anexo. ARTS 1 E 4 L 7689/88; ART 25 COMB C/ART 57 L 8981/95; ART 1 E 19 L 9249/95; ARTS 2 E 6 (COMBS C/ART 28) E ARTS 30, 55 E 60 L 9430/96.

MULTA VINCULADA: ART 160 L 5172/66; ART 1 L 9249/95; ART 44 E INC I E PAR 1 INC I L 9430/96. JUROS DE MORA: ART 161 PAR 1 L 5172/66; ART 43 PAR UN E ART 61 PAR 3 L 9430/96.

FALTA DE PAGAMENTO DE MULTA DE MORA, conforme Anexo IV - "DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR", em anexo. ART 160 L 5172/66; ART 1 L 9249/95; ARTS 43 E 44 INCS I E II E PAR 1 INC II E PAR 2 L 9430/96.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação. Está registrado como ementa do Acórdão da 1ª Turma/DRJ/CPS/SP nº 05-29.357, de 08.07.2010, fls. 87-88:

DCTF. Revisão Interna. Débitos Declarados. Multa de Ofício. Multa de mora. Denúncia Espontânea.

SÚMULA Nº 360-Superior Tribunal de Justiça (STJ): "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por

homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Rei. Min. Eliana Calmon, em 27/08/08.

"Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. MP nº 303/2006. MP nº 351/2006. Lei nº 11.488/2007. Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2.237/2006.

O art. 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. De qualquer forma, deverá ser cobrada a multa de mora faltante, calculada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20%, inclusive na forma do art. 43 da Lei nº 9.430/96. A retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda na extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, que haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, que haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa" (Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 795/2008).

#### Impugnação Procedente em Parte [...]

Face o exposto, voto pela procedência parcial da exigência, reduzindo-se a multa de ofício isolada para multa de mora isolada (20%).

Notificada em 15.09.2010, fl. 92, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 15.10.2010, fls. 94-104, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Em relação ao lançamento diz que:

2. Conforme devidamente comprovado nos autos a Recorrente, com relação aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro a maio de 1997, efetuou os pagamentos fora do prazo de vencimento do tributo, acrescido dos juros de mora, porém, sem o acréscimo da multa de mora, tendo em vista o disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Tal procedimento foi devidamente informado pela Recorrente em sua DCTF apresentada em 04/05/1998, ou seja, posteriormente ao recolhimento espontâneo efetuado.

O artigo 138, do Código Tributário Nacional estabelece: [...]

Vê-se, portanto, que uma vez que o próprio contribuinte denuncia o cometimento de eventual infração à legislação, consistente no não recolhimento do tributo no prazo e modos estabelecidos em lei, não pode a Administração Pública puni-lo por tal direito assegurado em lei.

O escopo do dispositivo legal é claro e procura animar o contribuinte a acertar sua situação no tocante ao adimplemento da obrigação tributária, facilitando o trabalho da Administração Pública que não terá que iniciar procedimento fiscalizatório, nem ficar sujeito aos efeitos de uma possível decadência.

E mais, a única situação que descaracteriza a denúncia espontânea é o início de procedimento ou medida de fiscalização; é evidente que o momento do recolhimento do tributo nada influencia, motivo pelo qual resta claro que a

Recorrente realmente encontra-se em situação de denúncia espontânea, situação essa reconhecida pela própria Administração Pública.

Portanto, a Recorrente por ter efetuado o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento de fiscalização não há como ser penalizada ao pagamento de multa.

3. Por outro lado, o artigo 138, do Código Tributário Nacional não faz distinção à exclusão de multa moratória ou punitiva, como quer entender a decisão recorrida. [...]

A multa moratória tem nítido caráter sancionatório na medida em que a correção monetária é a recomposição do valor do crédito e os juros de mora a remuneração do capital pela demora no cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Sendo sanção decorrente de ato ilícito, isto é, pagamento de tributo a destempo, explicável a disposição: de aplicação de multa de mora na legislação que fundamenta o Auto de Infração.

Contudo, não há como resistir a uma análise mais precisa do teor do artigo 138, do Código Tributário Nacional, que prevê a exclusão da responsabilidade do contribuinte que acerta sua situação para com o Fisco.

Resta claro, portanto, diante da ausência de qualquer procedimento de fiscalização iniciado pela Administração Pública, não há como negar os efeitos da denúncia espontânea tendo em vista o comando claro do artigo 138, do Código Tributário Nacional. [...]

4. O E. Superior Tribunal de Justiça, corroborando o entendimento ora esposado pela Recorrente, tem precedentes no sentido de que deve ser afastada a multa moratória para os casos de tributo lançado por homologação, desde que recolhido integralmente acrescido de multa e correção monetária e antes de procedimento de fiscalização, como se vê do recente julgado abaixo transcrito: [...]

Cumprе ressaltar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar a aludida matéria fixou entendimento no sentido de que a denúncia espontânea é aplicada para qualquer tributo independentemente de sua forma de lançamento, contudo, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação a espontaneidade somente é aplicada quando se tratar de recolhimento a destempo, sem multa de mora, antes de qualquer constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo, ou seja, antes da apresentação de qualquer tipo de declaração prevista na legislação de regência.

Neste sentido, a Súmula nº 360 do aludido Superior Tribunal de Justiça: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Contudo, no presente caso, a situação é totalmente diversa, eis que a Recorrente efetuou o recolhimento fora do prazo previsto para tanto e, após, apresentou a competente declaração, denunciando, assim, a infração e o recolhimento por intermédio da DCTF. [...]

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

5. Pelo exposto, espera a Recorrente, o conhecimento e total provimento do presente Recurso, para que a ação fiscal seja julgada totalmente improcedente, cancelando-se o crédito tributário constituído por intermédio do presente auto de infração e imposição de multa.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente discorda do lançamento ao argumento de que recolheu os acréscimos legais junto com o principal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais<sup>1</sup>.

A Instrução Normativa RFB nº 45, de 05 de maio de 1998, que vigorava à época, previa:

*Art. 1º As Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF relativas aos trimestres do ano-calendário de 1998 e anteriores serão elaboradas com observância do disposto na Instrução Normativa SRF Nº 073, de 19 de dezembro de 1996, e nesta Instrução Normativa.*

*Art. 2º Os saldos a pagar, relativos a cada imposto ou contribuição, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF.*

*§ 1º Os saldos a pagar relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL serão objeto de verificação fiscal, em procedimento de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas nas DCTF e na Declaração de Rendimentos, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.*

<sup>1</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º Os demais valores informados na DCTF, serão, também, objeto de auditoria interna.

§ 3º Os créditos tributários, apurados nos procedimentos de auditoria interna a que se referem os parágrafos anteriores, serão exigidos por meio de lançamento de ofício, com o acréscimo de juros moratórios e multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto na Instrução Normativa SRF N° 094, de 24 de dezembro de 1997.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos (art. 14, art. 15 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Caracterizada a falta de recolhimento, ressalva-se à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o regime a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

Pertinente à denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, tem-se que exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão somente a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal<sup>2</sup>.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP<sup>3</sup>, cujo trânsito em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF4:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

<sup>2</sup> Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

<sup>3</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 9 de junho de 2010. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1149022&repetitivos=REPETITIVOS&&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1149022&repetitivos=REPETITIVOS&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR)>. Acesso em: 31 ago.2018.

<sup>4</sup> Fundamentação legal: art. 138 do Código Tributário Nacional, art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades

*pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.*

*8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Sobre a matéria, a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, prevê:

*A Coordenação Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e a Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec) enviaram a Nota Conjunta Codac/Corec nº 1, de 14 de março de 2012, à Coordenação Geral de Tributação (Cosit) para solicitar a revisão da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012.*

*2. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, teve por escopo orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das consequências dos Atos Declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011:*

*ATO DECLARATÓRIO Nº - 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011*

*A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*

*"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".*

*JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.*

*ATO DECLARATÓRIO Nº - 8, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011*

*A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a*

*desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*

*"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".*

*JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.*

*2.1. Os atos declaratórios s e embasaram nos Pareceres PGFN/CRJ n.ºs 2113/2011 e 2124/2011. Sua base legal foi o art. 19 da Lei n.º 10.522, de 10 de outubro de 1997, com a redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004. A orientação às unidades da RFB decorreu da sua vinculação automática ao s atos do Ministro da Fazenda.*

*2.2. Tendo em vista os mais diversos questionamentos acerca dos atos, a Nota Técnica Cosit n.º 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN n.º 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN n.º 8).*

*3. A Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, nos seus arts. 18 e 19, teve por objetivo flexibilizar a atuação processual da PGFN nas matérias que dificilmente teria ganho de causa.*

*Afinal, um processo judicial tributário no âmbito federal gera diversos custos. Além dos custos ao erário, o acúmulo de processos sem chance de ganho prejudica a todos os jurisdicionados, incluindo a própria Fazenda Pública, uma vez que processos com reais chances de sucesso ou execuções fiscais com probabilidade real de recuperação ficam com o seu andamento prejudicado.*

*3.1. O objetivo ainda é evitar a atuação contraditória da Administração Pública: se ela não vai mais defender determinada matéria em juízo, não faz mais sentido insistir em proceder de maneira contrária administrativamente. No caso do inciso II do art. 19, o ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda, quando aprovado pelo Ministro da Fazenda, já vincula a RFB.*

*4. A Nota Técnica Cosit n.º 1, de 2012, foi feita em decorrência das diversas dúvidas que os atos da PGFN geraram, pois desde a publicação dos atos declaratórios, assinados pelo Ministro, a RFB já estava vinculada a eles. Alguns dos entendimentos da Nota devem ser revistos, bem como a interpretação dos atos da PGFN, a fim de se limitar aos precedentes que os embasaram.*

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura - se a denúncia espontânea.

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item "b" acima devem ser analisados com base no

*entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN n.ºs 4 e 8, de 2011.*

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Consta no Anexo IV do Auto de Infração o Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar - Não Pagos ou Pagos a Menor, fl. 73:

VALORES EM R\$

NÚMERO DO DÉBITO (1)	NÚMERO DA DECLARAÇÃO (2)	CÓDIGO DE RECEITA		PERÍODO DE APURAÇÃO (5)	DATA DE VENCIMENTO (6)	DATA P/ PGTO DO AI (7)	INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS		MULTA DE OFÍCIO/ISOLADA	
		INFORMADO NA DCTF (3)	PARA PGTO DO AI (4)				MULTA DE MORA PAGA A MENOR (8)	JUROS DE MORA NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR (9)	BASE DE CALC.	VAL. DEVIDO
									PRINCIPAL RECOLHIDO PAGO E CONFIRMADO (10)	75% DO PRINCIPAL RECOLHIDO PAGO E CONFIRMADO (11)
2209655	100199800321052	2484	6649	01-01/1997	28/02/1997	30/11/2001	0,00	0,00	13.599,43	10.199,57
2209656	100199800321052	2484	6094	01-02/1997	31/03/1997	30/11/2001	0,00	0,00	6.109,52	4.582,14
2209657	100199800321052	2484	6094	01-03/1997	30/04/1997	30/11/2001	0,00	0,00	1.899,69	1.424,77
2209714	100199800321087	2484	6649	01-04/1997	30/05/1997	30/11/2001	0,00	0,00	2.061,86	1.546,40
2209715	100199800321087	2484	6094	01-05/1997	30/06/1997	30/11/2001	0,00	0,00	2.278,38	1.708,79
TOTAL							0,00	0,00	25.948,88	19.461,66

Está registrado no Anexo IIb do Auto de Infração os Demonstrativos de Pagamentos Efetuados Após o Vencimento, fls. 66-73:

VALORES EM R\$

NÚMERO DO DÉBITO (1)	NÚMERO DA DECLARAÇÃO (2)	CÓDIGO DE RECEITA		PERÍODO DE APURAÇÃO (5)	DATA DE VENCIMENTO (6)	DATA DO PAGAMENTO (7)	INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS	
		INFORMADO NA DCTF (3)	PARA PGTO DO AI (4)				MULTA DE MORA PAGA A MENOR (8)	JUROS DE MORA NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR (9)
2209655	100199800321052	2484	6649	01-01/1997	28/02/1997	30/04/1998	0,00	0,00
2209656	100199800321052	2484	6094	01-02/1997	31/03/1997	30/04/1998	0,00	0,00
2209657	100199800321052	2484	6094	01-03/1997	30/04/1997	30/04/1998	0,00	0,00
2209714	100199800321087	2484	6649	01-04/1997	30/05/1997	30/04/1998	0,00	0,00
2209715	100199800321087	2484	6094	01-05/1997	30/06/1997	30/04/1998	0,00	0,00
TOTAL							0,00	0,00

Verifica-se que as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) n.ºs 1001998003221052 e 100199800321087, referentes, respectivamente, ao primeiro e segundo trimestres de 1997. Os pagamentos referentes ao principal sem acréscimos dos consectários, juros de mora e multa de mora, foram efetuados em 30.04.1998 referente aos débitos com vencimentos em 28.02.1997, 30.03.1997, 30.04.1997, 30.05.1997 e 30.06.1997.

A denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, no presente caso de CSLL sujeita a lançamento por homologação declaradas pela Recorrente. Os tributos foram pagos fora do prazo de vencimento e antes da entrega das DCTF sem o acréscimo de multa de mora. Ainda a Recorrente não recolheu os juros de mora junto com os valores principais, condição sem a qual não se aplica o art. 138 e o inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Por conseguinte, não há comprovação nos autos que houve pagamento dos acréscimos legais.

Consta no Acórdão da 1ª Turma/DRJ/CPS/SP nº 05-29.357, de 08.07.2010, fls. 87-88, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Ao mérito. Conforme apontado no "demonstrativo de pagamentos efetuados após o vencimento", parte integrante do auto de infração e não refutado, a CSLL código de receita 2484 períodos de apuração janeiro a maio/98 foi recolhida fora de prazo e sem o acréscimo de multa de mora. Aduz o contribuinte o benefício da chamada "denúncia espontânea".

No que se refere a esse argumento, já de um certo tempo o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo no sentido de que, dentre outros, a DCTF é instrumento hábil para a constituição do crédito tributário, sendo desnecessário, por conseguinte, qualquer outro ato do Fisco.

Partindo desse ponto de vista, esse Tribunal entende não caber a exclusão da multa de mora nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e declarados na DCTF. [...]

Relativamente à multa de ofício, tendo em conta os recolhimentos intempestivos e o não acréscimo da multa de mora, então devida, impôs-se, na forma do disposto no art. 44 da Lei 9.430/96, a multa isolada - multa de ofício.

Ocorre que em 15 de junho de 2007 foi editada a Lei nº 11.488, cujo art. 14 alterou a redação do citado art. 44 da Lei 9.430/96, suspendendo a eficácia da multa proveniente de lançamento de ofício no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, aplicável nos casos de recolhimento em atraso sem acréscimo de multa de mora.

Instada a se manifestar acerca da aplicação retroativa da nova redação dada ao já referido artigo nos casos de pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 795/2008, assim ementado:

Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. MP nº 303/2006. MP nº 351/2006. Lei nº 11.488/2007. Parecer PGFN/CDA/CA T/Nº 2.237/2006.

O art. 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. De qualquer forma, deverá ser cobrada a multa de mora faltante, calculada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20%, inclusive na forma do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

A retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, que haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, que haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

Isto posto e considerando o previsto na Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda [conforme disposto no Anexo I do Decreto nº 6.661, de 25 de novembro de 2008, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras

providências] relativamente às competências da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, especialmente inciso V e § 2º do art. 8º, *verbis*: [...]

[...] é de se considerar a redução da multa de ofício para aquela calculada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, até um máximo de 20%, e no valor indicado nos demonstrativos de pagamentos efetuados após o vencimento parte integrante do auto de infração.

Face o exposto, voto pela procedência parcial da exigência, reduzindo-se a multa de ofício isolada para multa de mora isolada (20%).

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade<sup>5</sup>.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

---

<sup>5</sup> Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2.